

会計教育基準の生成・発展

山 本 修

- I ま え が き
- II 会計教育基準成立の経過
- III 基準に対する基本的思考
- IV 教職員に関する基準
- V 学部カリキュラムの基準
- VI 大学院における会計教育計画の基準
- VII 5年制の会計教育問題
- VIII あ と が き

I ま え が き

1950年頃までのアメリカの大学における会計教育事情は、大学によってかなりの相違があった。この点は、さきの拙稿(城西経済学会誌, 第14巻・第2号掲載)において紹介された, 会計カリキュラムの実態によっても明らかである。もちろん, 大学の伝統や学内事情または地域性などによって, 多少の相違が存在することは当然であるとしても, その学習科目や時間数に甚だしい差のあることは, 高等教育の水準を確保する上において, 重大な問題となる。そこで, アメリカ会計学会(A. A. A.)はいくつかの委員会を設けて, この問題を調査・研究し, 会計教育における格差を解消せしめて, その教育内容をできる限り統一し, 教育の質の向上をめざしたのである。

上に述べたような目的から, A. A. A. の「基準設定委員会」(the Standards Rating Committee)が, 1954年の1月に初めて会計教育基準なるものを, 委員会報告として発表している¹⁾(以下, 54年基準と言う)。その後も継続してこの問

題の研究が行なわれ、A. A. A. が設けた委員会の名称やその構成メンバーには、変更や入れ替りがしばしばあったが、1964年4月に「教育基準に関する委員会」(the Committee on Educational Standards) によって、改訂教育基準が発表されたのである²⁾ (以下、64年基準と言う)。そこで、本稿は、両基準の概要を紹介しながら、基準内容の変化やそれに現われている思考の発展過程を追跡し検討を試みようとするものである。

Ⅱ 会計教育基準成立の経過

基準設定委員会は、A. A. A. の「教育に関する総合委員会 (the Joint Committee on Education)」の中の一つの特別実行委員会 (special executive committee) として、1949年に発足したのであったが、実はこれより以前の1947年～1948年にわたって、他の委員会がいくつか設けられ、会計教育の研究を行なっていたのである。基準設定委員会は、これらの早期の委員会の研究実績を継承して活動を開始している。

発足以来2年間の研究を経て、1951年1月に中間報告を発表した³⁾。この中間報告に対して、多くの学会員や他の本問題に関心をもつ人々から、種々の批判・助言・忠告が寄せられた。これらを慎重に検討して結論に導いたものが、54年報告の最初の公式基準となったのである。この基準を発表してから、同委員会は解散している。

その後、この委員会の研究を継承して活動を続けてきたのが、「会計教育の基準に関する専門委員会」(the Task Committee on Standards of Accounting Instruction) である。この委員会は1955年当時の全アメリカ公私立大学のうち、代表的と思われる大学100校を抽出して、カリキュラムの実態調査を実施し、翌年その結果を公表したのであるが⁴⁾、これが1964年の教育基準委員会による改訂基準に、かなりの影響を与えたことが推察される。

教育基準委員会は、1962年に設置され、54年基準の発表以来10年を経過した社会において、会計職に進もうとする者への教育基準を進展せしめるためには、どのようにすべきかを諮問されたのである。その活動は、初期の段階では54年

報告における基準を慎重に再検討し、その他会計教育に関する各種委員会の報告やコメントを詳細に研究した。その結果、54年基準について、現時点においても有効であると判断された部分は、64年基準においても採用することにしたのである。従って、以下に述べるように、64年基準には54年基準の内容やその思考を踏襲している部分がかなり見られる。

次に両基準において扱われている基準項目を示してみれば、以下のとおりである。

(54 年 基 準)	(64 年 基 準)
前 文	前 文
(1) 本研究の一般目的	(1) 本報告の一般的性格及び目的
(2) 基準の必要性	(2) 会計教育の目的
(3) 会計教育の究極目的	(3) 基準の必要性
(4) 勧告された基準の一般的性格	(4) 学生に関する基準
(5) 教員スタッフに関する基準	(5) 教職員に関する基準
(6) 学生に関する基準	(6) 学部カリキュラムの基準
(7) 学部カリキュラムの基準	(7) 大学院における会計教育計画の基準
(8) 大学院における会計教育計画の基準	
(9) 2年制大学院のビジネス経営に重点を置いた教育計画	

会計教育基準の改訂については、64年報告の後、「教育政策に関する改訂基準報告書を編集するための1964～67 A. A. A. 委員会」(the 1964—67 American Accounting Association Committee to Compile A Revised Statement of Educational Policy) が、同年中に組織され、過去の約20年にわたる A. A. A. の会計教育に関する諸委員会報告の再検討を重ねて行ない、それらを集大成して、1967年に同委員会の報告書を公表している⁵⁾。この報告書以来、その後において改訂された教育基準は発表されておらないので、現在においては、67年報告における基準が最も新しいものと言えるであろう。ただし、67年報告の基準は、その基本的思考や構成内容の重要部分が、ほとんど改訂されておらず、かつまた、67年報告の内容については、すでに駒沢大学の山田勇治講師が、詳細に紹介しておられるので、本稿においては64年基準を取り上げることにした。

なお、この論稿では、前掲の構成項目のうち、会計教育の目的については、

先の拙稿で紹介済みであるので⁶⁾ 省略し、以下に基準に対する基本的思考（基準の必要性等）、教職員に関する基準、学部カリキュラムの基準、大学院における会計教育計画の基準等を扱い、最後に5年制会計教育問題について考察することにする。

Ⅲ 基準に対する基本的思考

まず両報告に示されている基準設定を必要とする理由ないし事情について、箇条書にされた内容を示してみよう。54年報告では次のように述べている⁷⁾。

1. 54年基準

- (1) 会計職の養成に関する大学教育は、不可欠なものであり、近き将来においてそのような教育が大学の義務と考えられるようになるであろうという認識が、一般に台頭しつつある。
- (2) 会計専攻の大学教育を構成している市民教育 (Educating the Citizen)、ビジネス教育 (Education in Business)、会計教育 (Education in Accounting) の各教育領域間の比重について、大学間に大きな相異が存在する。その相異は、一般教育を軽視したカリキュラムや会計諸科目を極端に重視するカリキュラム等の編成に起因している。
- (3) 会計の教育計画であるとされているのに、適切でない会計の教授スタッフを持つ大学が多い。そのような大学においては、広範囲の学科目の扱いを、小規模のスタッフで努力することを余儀なくされている。
- (4) 教授スタッフの質の点で大きな相異があり、またスタッフ選任についての適切な基準がない。
- (5) 非常勤講師 (part-time instructors) の過度の使用が、学生の監督やガイダンスを効果のないものにしている。
- (6) 大学院における会計学研究 (graduate work in accounting) が、たまたま発展しつつあるが、満足できる大学院教育計画を設定するには、教授スタッフが適切でない大学が余りにも多い。そのような大学院において、大学院学位を授与している事実は、憂えるべきことである。

- (7) 大学院研究の基準というものが全然ない。さらに、大学院教育の普及が急速であることもあって、教育計画が適切でない場合が多い。大学院の優れたコース (courses of graduate caliber) は僅かしかなく、しかも、多くの大学院研究の第1年次は、学生が僅かの自主性を発揮して研究する学部的性格 (an undergraduate character) をもった会計コースによって成立している。

以上に対して、64年報告では基準の必要理由を次のように示している⁸⁾。

2. 64年基準

- (1) 1954年に基準設定委員会によって述べられているように、会計職のための専門教育の基礎を、大学レベルで確保することは、現今では、会計職たらしとする者に対する大学側の義務と化している。即ち、会計の教育計画を設定している大学は、一般教育・ビジネス教育・会計教育において、その最善の教育を付与する義務がある。
- (2) 社会における会計職の任務が、次第に複雑かつ広範囲になって来たので、健全な教育基準の確立がより重大になりつつある。
- (3) 適切な会計教育計画を構成するものが何であるかについての意見は、極端に異なっている。しかし、それらの多様な意見が、考え方の再検討を適当にリードしたので、かえって、基準設定に役立っている。ただし、会計職にならない者、特に大学の管理者 (academic administrators) にとっては、これらの意見の不一致が、適切な教育計画の立案に当って、不必要な混乱を生起せしめている。
- (4) 学習のための教育課程 (a program of studies) を終了しても、それだけでは決して会計教育が完了したとは思われない。即ち、教育計画は、将来、専門家としての発展を継続し得る能力や意欲を、学生に持たせるごとき環境の中で運営されなければならない。
- (5) 大学院の研究基準をより明確にする必要がある。最近、いろいろのタイプの大学院教育計画が設けられ、あるいは考慮されているが、これらの余りにも広範囲にわたる多様性が、標準的な計画設定の必要性を物語

っている。

- (6) 基準は、すべての教育計画が、改良の観点から評価される場合の手段となる。特にそれは、基準に達していない計画の欠陥を発見するのに役立つものである。

3. 基本的思考の比較検討

以上に掲げた両報告の内容からして、その主要な相異点を比較検討してみよう。本稿における会計教育の立場は、主として専門教育の視点より問題を捕えようとする点にある。64年報告においては、そのような会計の専門職養成の観点から、大学という高等教育機関には、専門家としての基礎を教育すべき義務があるとする自覚が、54年基準より強固に意識されるに至ったことが分かる。もちろん、大学における会計教育は、専門職を養成することのみが、その目的ではない。しかし、10年間の時代の進展、経済の発展を背景として、社会が、より多くの、より優秀な会計の専門職を必要とするに至ったことが、このような意識の進展理由であると理解されるのである。

会計教育のためのカリキュラムの内容は、前掲のごとく普通教育・ビジネス教育・会計科目による専門教育の三領域より構成されるのが普通であるが、初期の教育基準が初めて公表された頃までの各大学の実状は、一般普通教育を軽視する大学あり、会計科目のみを重視する大学ありで、カリキュラム全体のバランスが余りにも多様であった。それ故にこそ、その格差を是正し、教育内容のバランスをある程度統一する必要があったのである。各教育領域の比率については、後に検討することにするが、54年当時はその標準的なバランス比率を、おおよそ50%・25%・25%としている。64年報告では、比率の示し方が訂正されていることから、このバランス問題に対する考え方が変化していることが理解される。

会計教育の質を高めるには、何よりもまず教授スタッフの数と質が問題となる。しかるに、54年報告では、会計担当教員を採用する基準というものが、それまで存在しなかったもので、従来大学には質・量ともに不適切な教員組織をもつ大学が多かったという。特に非常勤の講師を多数使用する傾向があったの

で、指導の効果が十分あがらなかったという言い方をしている。わが国の大学の場合も、一般にこうした傾向は免れない。64年基準では、後に示すように、教職員の基準についてかなり詳細に示しているが、基準設定理由の中では、何ら触れていない。

大学院に関しては、その教育が急速に普及しつつあるのに、54年当時までは大学院における研究指導の基準となるものが全く存在せず、そのために研究水準も低く、担当教授にも適格者が少なく、真に大学院の名に値するものは極く僅かであったという。特に大学院の初年次において行なわれる研究は、学部と大差がなかったようである。しかし、64年報告においては、基準の必要性を述べている基本的思考の箇所では研究水準の点に関して何ら触れていない。ただ、後に示すように、大学院に関する54年基準の中で、「多くの講座をもたなければならない」と規定したのが、教育現場に次第に反映するようになったためか、教育計画の内容が余りにも多岐にわたるに至ったので、基準によってある程度内容範囲を明確にする必要のあることを指摘している。

なお、64年報告では、54年報告にない点が2項目示されている。その一つは、生涯教育の視点に立つ大学教育のあり方である。即ち大学終了後も自己の職業能力を常に向上せしめるような、不断の研究を継続し得る態度の養成を強調している。他は最後に述べている基準の効用である。基準というものは、教育計画の良否を判定する尺度になるという点である。

Ⅳ 教職員に関する基準

次に教職員（会計諸科目担当）の基準について、その大要を示すことにする。54年基準においては、まず、教師としての理想像に触れ、次に個人的資格要件として、その能力・経歴等の基準を示し、さらに教育計画運営上の問題に及んで、指導上の負担・職員組織の適正規模等を次のように掲げている⁹⁾。

1. 54年基準

教育の実施過程が有効であるためには、優秀な学生と同様に、すぐれた教授陣が必要である。多くの人々はこの点を十分認識していないので、本委員

会はこの点を特に強調しておきたい。立派な教師とは、日常生活において道徳的であり、学生問題については、品位と理解のある態度を示し得る者である。また、豊富な知識と経験を兼備し、その上に高度にして広範な教養を保持する者でなければならない。さらに自己の専攻分野においては、研究に対して不断の情熱を発揮し得る人物である。

経歴としては、初級会計コースの担当者は、会計修士号 (a master's degree in accounting) を持つ者であるか、もしくは、会計専攻学士号 (a bachelor's degree with a major in accounting) と、少なくとも2年間のビジネスないし会計の責任者としての実務経験を有する者でなければならない。中級以上のコース担当者の場合は、大学院研究の経歴 (少なくとも修士号) と、明確な指導能力および実務経験を兼備する者が原則である。

教師の指導負担としては、初級会計レベルの指導者は、週に12時間を超えてはならず、中級以上の場合は10時間を限度とすべきである。特に負担の配分に際しては、学問的・専門的責任が十分果せるように配慮がなされねばならない。なお、一人の教師の担当する講座の類種に関しては、2～3科目を超える場合は過重負担となるので、年間を通して多くの科目を割り当てるべきでない。

職員組織の人員については、少なくとも一大学で3人以上の専任教師をおくべきである。1～2人程度のスタッフでは、基準を維持するのに必要な教育を提供することは不可能である。なお、非常勤の教師が採用されている場合には、専任スタッフ・メンバーは、それによって生ずる余裕時間を研究 (academic duties) に利用すべきである。

以上が54年基準に示されている教師基準の要点であるが、64年基準においては、理想的教師像の要件として、54年報告に示された内容を4項目に絞り、採用時における基準項目として掲げている¹⁰⁾。その後続く諸基準に関しては、54年の内容を踏襲しているので、ここでは省略する。ただ、個人的資格要件の一部が修正されているので、前記4項目とともに、その修正部分¹¹⁾を示すことにする。

2. 64 年 基 準

- (1) 教師生活において遵守すべき道徳的・倫理的規範 (moral and ethical standards) に対する順応性。
- (2) 学生および学生が直面する諸問題に関して示す関心の程度。
- (3) 学生との人間的交流ないしは学生を督励し得る能力。
- (4) 幅広い基礎的教養。

教師の職業には、博士号 (doctoral degrees) の学位を必要とする。ただし、臨時的採用者 (temporary appointment) には、通常この学位を持たない者が多い。このような職員は博士号の取得をめざして、向上への努力を続けなければならない。

3. 教職員基準の比較検討

両報告に示されている教職員基準について、その大要を概観して来たが、それらの内容は、豊富な知識と経験、人間的資質、研究に対する姿勢、学生に対する教育的愛情等にわたり、一々もっともな基準であり、批判を加える余地はない。このような基準に叶った優秀な教師によって、大学教育が実施されれば、学生の資質・能力を考慮外におく場合、すばらしい指導効果が上であらう。教育の質を高めるためには、なによりもまず教師の質を高めなければならない。それは64年基準のように、教師の資格として、より高い学位を条件付けるのも一方法であらうが、最も大切であるのは、教師自身が不断の自己開発によって、常に質の向上を意図することであらう。

この点については、教育基準委員会も、上述の臨時的採用教員に対しては、その進歩性と向上性こそが、その採用を更新・継続する場合の必須条件であるとしている。また、特に会計やビジネスに関する指導者は、それらを取り巻く社会的環境が常に進展・変化しつつあるので、質の良い教師たらんがためには、それに遅れを取らないよう、ますます自身を督励しなければならないと勧告しているのである。

V 学部カリキュラムの基準

54年報告に示された4年制大学の学部カリキュラムは、冒頭においてまず基準に関する質的尺度の重要性を強調し、以下に次のような学科目を、各教育領域ごとに区分して掲げている¹²⁾。

1. 54年基準

ここに勧告されたカリキュラムの基準については、量的尺度より質的尺度がコントロールされるよう考慮して、会計教育の究極の目的を達成できるように計画されなければならない。その目的を繰り返して掲げるならば、第一に市民としての教育であり、第二にビジネスの教育であり、第三に会計教育である。これらの目的にそって、カリキュラムは三領域に区分される。

- (1) 普通科目 (liberal), 教養科目 (cultural), 一般非ビジネス科目 (general non-business) の研究は、総学習時間の約50%とする。

この教育は、市民としての責任感、社会に対する理解、人間としての行動や知識の進歩を身につけさせるための教育であり、次の科目を含んでいなければならない。

* 文筆と口述によるコミュニケーション (Written and oral communication)

* 自然科学 (Natural science)

* 人文科学 (Humanities)

* 社会科学, 特に政治学と経済学 (Social sciences, particularly political sciences and economics)

数 学 (Mathematics)

工 学 (Engineering)

農 学 (Agriculture)

(* 印は必修, 以下同じ)

(2) 一般ビジネス研究は、総学習時間の約25%とする。

会計職が経済社会において役立つためには、ビジネスの機構・運営について、広範囲の知識を必要とする。この観点から、カリキュラムは次に示すごとき種類のビジネス科目を含んでいなければならない。

a ビジネスの基礎的・機能的領域

- * マーケティング (Marketing)
- * 生産管理論 (Production)
- * 財 務 論 (Finance)
- * 労使関係論 (Industrial relations)

b ビジネスの他の領域

- * 商 法 (Business law)
- * 統 計 学 (Statistics)
- 保 険 論 (Insurance)

ビジネス・コミュニケーションとレポート作成 (Business communications and report writing)

不動産原理 (Real estate principles)

交 通 論 (Transportation)

公益事業論 (Public utilities)

事務所経営論 (Office management)

行 政 法 規 (Government regulations)

以上の多くの科目は、社会科学かビジネス科目のいずれに分類してもよいとする。

(3) 会計諸学の研究は、総学習時間の約25%とする。

会計分野の基礎的知識を学生に体得せしめるために、次のような科目が必要とされる。

- * 会計原理 (Accounting principles), 初級・中級・上級

取引過程の記録と総括, 財務諸表の作成と分析, 資産会計問題, 組合事業と株式会社の会計(partnerships and corporations), 販売会計 (accounting for sales contracts), 信用会計 (fiduciary accounts) その他の会計問題を含む。

* 原価計算と原価分析 (Cost accounting and cost analysis)

* 監査原理と監査手続 (Auditing principles and procedures)

* 所得税会計の諸問題 (Problems of income tax accounting)

予算手続 (Budgeting procedures)

自治体および官庁会計 (Governmental and institutional accounting)

会計組織と会計手続 (Accounting systems and procedures)

2. 64 年 基 準

次に64年基準の内容であるが、これにおいても教育の質の重視, 科目設定の主旨など, 基本的思考については修正はない。しかし, 科目を掲げる前に, 質に関連しての重視の理由その他を4点にわたって掲げているので, まず, それらの要点から示すことにしよう¹³⁾。

A カリキュラムの運営に当っては, 教育の量的要素よりも, 質的要素を強調することが大切である。普通・教養・非ビジネス科目, 一般ビジネス科目, 会計諸科目等を, 単に機械的に均衡せしめたようなカリキュラムは, 決して教育目的に沿うような結果をもたらさない。その質的要素とは, 科目自体の内容, 教育の方法, 技術的指導面の強化 (the sharpening of technical instruction) などを指すのである。

B 最も重要な目標は, 学生が自主的に研究できるよう, また将来の職業生活において生ずる新事情に順応できるように指導することである。

C すべての被教育者が持たねばならない一般常識と, 会計職に入るために必要となる技術的専門的知識との間に, 適切なバランスを保つことである。

D カリキュラムを考察するに当って, 伝統的な4年制教育計画が, 会計に

関する専門教育の目的を完遂するのに、望ましい年限ではないという一般認識を考慮する必要がある。将来の会計職は、幅広い教養を持つ者でなければならないし、また、単に会計分野の固有問題に精通しているばかりでなく、企業経営上の諸問題を、老練家として認識し処置し得るような能力をもつ者でなければならない。

現在、会計職の教育については、5～6年制の計画が高く望まれている。しかしながら、学生達は、彼等の受ける大学教育を4年制にしておくことを望んでいる。従って、現時点では、堅実な一般教育と専門教育とを、4年制の機構の中で可能な限り調整することが重要となる。将来の会計職教育の理想目標は、修士課程で完了する計画に改めることである。

以上が教育の質に関連するカリキュラム編成上の留意点とも言うべき主張であるが、これに続いて、各領域ごとの学科目を列挙している。これらについては、必修以外の科目に若干の変動が見られる。特に注目すべきは、各科目ごとに、標準配当時間が示された点である。そこで重複感は伴うが、取り扱われている学科目を再び掲げて、時間数を示してみよう¹⁴⁾。

(1) 普通・教養・一般非ビジネス教育

これに属する科目には、少なくとも総学習時間の50%を当てること。

文筆と口述によるコミュニケーション	12～18時間
人 文 科 学	6～12 "
社 会 科 学 (基礎的経済学を含む)	15～24 "
数 学 (高等代数学および有限数学 (finite mathematics) を含む)	6～12 "
自 然 科 学	6～12 "

(時間はすべてセメスター時間を示す、以下同じ)

(2) 一般ビジネス教育

一般ビジネス教育には、総学習時間の約25～35%を当てること。

* マーケティング	3～6 "
-----------	-------

* 生産管理論，経営管理論 (management)，組織行動論 (organizational behavior)	3 ～ 6 時間
* 財 務 論	3 ～ 6 〃
* 商 法	3 ～ 6 〃
* 統 計 学	3 ～ 9 〃
上級経済学 (Advanced economics)	
その他のビジネス科目 (Other courses in business administration)	

(3) 会 計 教 育

会計諸科目の研究には，総学習時間の約20～25%を当てること。

* 会計原理（初級・中級・上級）	
学生に正しい会計の基礎理論，問題解決能力，分析能力を与えること。	9 ～ 15 〃
* 原価計算と原価分析	3 〃
* 監査原理と監査手続	3 〃
* 所得税会計の諸問題	3 〃
* 会計組織論とコンピューター会計 (Accounting systems and data processing)	
予算統制 (Business budgets and accounting control)	
自治体および官庁会計	
その他の上級会計科目 (Other advanced accounting courses)	

3. 学部カリキュラム基準の比較検討

以上が両報告における4年制学部のカリキュラム基準の概要であるが，次にこれらの相異点を比較しながら，若干の検討を試みてみよう。

第1の相異点は，既に触れたように54年基準にはなかった各科目ごとの配当時間が，64年基準において示されている点である。この点については，どのように理解すべきであろうか。54年当時は，会計職を養成する教育内容として，

基準に示された科目にわたる内容を指導すべきであるとしながらも、その学習量は大学ごとの判断にまかせるという姿勢である。それは基準の性格に対する理解の相異によるものであろう。基準設定委員会は、勧告された基準の一般的性格の箇所では次のように述べている¹⁵⁾。

「教育基準は量的条件と質的条件とによって示される。大学の教育計画基準は、通常、科目数・単位数・時間数といった量的条件で設定されることが多い。しかし、教育の質は、量的条件のみでは測定することが不可能である。従って、ここに勧告された基準の重点も質にある。……とは言っても、基準というものは、いかなる例外も絶対に許容しないとする厳密な断呼たる命令 (rigid unyielding fiat) ではなくて、むしろ正常なあり方を示す一つの目安であることを強調したい」と。

このような基準に対する基本的理解から、同委員会は、三つの教育領域の総枠という量的基準は示してはいるものの、科目ごとの学習時間数については、各大学の自主的判断にまかせたのである。64年の教育基準委員会においても、この教育の質を重視する基本的思考は、カリキュラム基準の冒頭にも述べられているように、踏襲されている。しかし、学科目の重要性のいかんにもよるであろうが、教育計画の立案に当っては、教育内容が特定の分野や科目に偏しないよう配慮することもまた大切である。そのためには、凡その量的基準を示すことも、実施される教育のバランスを保つ上で、重要な意義をもつものである。64年基準において、各科目の標準時間数を掲げたのは、このような思考に基づいたものと理解される。そして、その時間数は、先に述べた「会計教育の基準に関する専門委員会」によって、1956年に実施された全米公私立大学のカリキュラムの実態調査の結果判明した数値¹⁶⁾を参照して定めたものと推察されるのである。

第2に、同じ量的基準に関連する点であるが、三つの各教育領域の全授業時数に対する比率の示し方が変化している点である。即ち、一般教養普通科目については、「約50%」が「少なくとも50%」、一般ビジネス教育は「約25%」が「約25～30%」、会計教育は「約25%」が「約20～25%」と改められている。

これは重大な意味をもつものであって、一般教養については、従前のものが「約」とは言っているものの、それが「少なくとも」に変化したことは、50%が標準の最低限と考えられ、50%以上を学習することが望ましいと解釈されるのである。

また、一般ビジネス教育については、上限を示して、これも標準学習量を増加せしめている。会計教育の場合は、逆に下限を示して、従来よりも学習量を減らすことも可としている。事実、1950年代の半ば頃から60年代の初期にかけての各大学教育現場の実情は、一般教育科目と一般ビジネス科目の学習量が、僅かながら増加する傾向にあったのであって、この点については、1960年にA. A. A. の「4年制会計教育の範囲に関する委員会」(The Committee on the Scope of the Four Year Accounting Major—以下「範囲に関する委員会」という)が公表している調査結果報告によっても明らかである¹⁷⁾。

さらに、付言しておくならば、時代の進展とともに、会計職の専門的サービスの範囲と複雑性がますます増大しつつあり、それに伴って会計職に要求される能力も、また幅広い高度なものに変貌しつつある。比率の改訂は、このような新時代の要請に即応できる会計教育の必要性が、一般教育ないしは基礎的ビジネス教育の重視を、より強く認識させるに至ったからであろう。

第3に、各領域に属する学科目の改訂であるが、必修とされている基礎的な重要科目については、当然のことながら、ほとんど変化はなく、必修以外の科目において若干の変動が見られる。たとえば、64年基準の一般教育分野では、54年基準に示されていた工学・農学などが消え、各科目に印されていた必修を示すアストリスク(*印)がはずされている。アストリスクがないのは、列挙された全科目が必修の意味であろう。

さらに、一般ビジネス教育については、基礎的・機能的科目とその他の科目の区分を廃止し、必修から労使関係論を除いている。そして非必修の数科目はいちいち示すことをやめて、「その他のビジネス科目」という科目名に統一し、非必修として上級経済学を新しく加えている。このように64年基準に至って消えた科目は、講座を設定する必要がないというのではなく、おそらく、大学の

事情や地域性などによって、必要な場合のその実施を大学側の判断にまかせたものと理解される。

会計科目については、選択に「その他の上級会計科目」が入った以外は、必修および非必修ともに改訂はないが、特に注目されるのは、「会計組織論とコンピュータ会計」と示されているように、電子計算機を中心とする会計技法が追加されている点である。これは、時代の経過とともに、高速資料処理設備(highspeed data processing equipments), 即ち、コンピュータの普及によって、大量の会計情報を集収することが、経済的に可能となり、従来、取扱いにくかった情報の量的分析が容易となって来たからである。つまり、このような情報革命をもたらした技術革新によって、会計機能の範囲も拡大し、事業の経営意志決定 (business decision) の基盤として、多量の情報を使用するに至ったからに外ならない。

第4に、カリキュラム編成の方法である。この点に関しては、54年基準は何ら触れていないので、掲げなかったが、64年基準では、カリキュラム基準の終末で、かなり詳細に述べている。ここでその叙述から主要な部分を引用してみよう¹⁸⁾。

「従来、ビジネスや会計のカリキュラムは、層状基準または水平基準 (a stratified or horizontal basis) と言われる基準にもとづいて、編成されて来た。たとえば、1年生段階では、一般教養教育の層を設け、2年生段階では、同じ層のほかに、一般ビジネス教育と一部の主要専攻科目の層を設ける。そして次の段階において、専攻科目が集中する層を設けるといった方法である。しかしながら、可能な限り、これらの一般教育科目・ビジネス科目・会計科目を、4年の全期間にわたって配置するという縦の統合 (vertical integration) をとるべきである。ただ、英語 (一般教養科目の中の「文筆と口述によるコミュニケーション」がこれに当る) や数学のような研究手段となる科目 (tool subjects) のいくつかは、できるだけ早い時期に学習させなければならないことは確かである。しかし、人文科学・社会科学・美術といったような科目が、教育計画の全体に広がっている大学の場合には、会計学生の学習によりよいバランスを与えるのであろう」と。

つまり、各学年次に、三領域の学習内容を混合せしめて、しかも、それらのバランスを適切に保持する、いわゆる縦割編成法が理想的であると勧告しているのである。わが国の大学カリキュラムの場合は、筆者が知る限りでは、水平的配列がほとんどであるが、確にこのような編成法では、学生が1年次ないし2年次の年度を終了すると、一般科目に対する関心が薄れ、人間の教養を培うこの領域の重大な教育を軽視しがちになるという難点が考えられる。それ故にこそ、教育基準委員会が垂直的配置を強調するのであろうが、しかし、縦割編成にも実は難点が伴う。それは転部・転科を認可する場合などである。たとえば、商学部が人文系学部や理工系学部から、低学年次において、学生の転編入を認めるとすれば、縦割配置は、そのような学生にとっては履修済みの科目が多くなり、都合が悪いということになろう。この点は同委員会も認めるところであるが、そのような場合には、学部間で協定することによって、問題を解決することができるであろうと言っている。履修科目の配列法については、科目の難易度にもよろうが、いずれの場合にも一長一短があり、教育効果をより高めるために、いずれが優れているかは、一概に断定できないところであろう。

第5に、学部における4年間という修業年限の問題であるが、この点は大学院教育計画にも関係して来るところであるので、後で検討することにする。

Ⅵ 大学院における会計教育計画の基準

大学院の教育基準について、両報告に共通する主な内容項目は、大別するとおおよそ、大学院教育の目的、カリキュラムの基準、大学院研究の前提条件その他の3項目となる。しかし、これらの中で内容的に特に重要と思われるのは、最初の2項目であるので、ここでは、教育目的とカリキュラム基準の内容だけを掲げることにする。両報告に示されているこれらの基本的部分は、かなり類似しているが、まず54年基準からその概要を示してみよう¹⁹⁾。

1. 54年基準

A. 大学院教育の目的. 現時点で一般に普及している4年制学部教育では、3領域の教育を遂行するのに学習時間が不十分である。近き将来は、

大学院における研究によって、学部教育計画が補足される形で実施される教育が、会計教育の標準的パターンとなるであろう。このような大学院教育は、単に大学の教授者たらしとする僅かの人々のためばかりでなく、会計職に入ろうとする者にとっても、必要であるとするのが、本委員会の見解である。

教育計画は、学生固有の必要性のいかんによって、立案されなければならない。次に示す目的は、有能な教師が計画を設定する際の指針として勧告するものである。

- (1) 学生が所持する会計学・一般ビジネス諸学・経済学等に関する知識が、拡大発展できるように、時間を設定すること。
- (2) 学生が方法論 (research methodology) を研究し易くするような機会を設けること。
- (3) 会計諸学に関し学生が選択した分野において、学部よりも一層の自主性をもった研究により、徹底した理解が得られるような機会を設けること。
- (4) 学生が会計学文献・会計組織および会計理論の適用・会計概念論争等について体験できるような機会を設けること。

B. 大学院カリキュラム基準. 大学院における会計研究カリキュラムは、必要とされる全研究のなかに、専攻分野が少なくとも50%は含まれていなければならない。もし、卒業論文が大学によって課せられている場合には、この50%の中に卒論に対する単位も含まれるものとする。また、自己の研究を専攻分野のみに限定してはならない。

さらに、大学院コースを設けている大学は、有能にして十分な人員の教授スタッフと、多くの講座を設定しなければならない。学生（修士課程と思われる）は、会計諸学について自己の実施すべき全研究の少なくとも50%を、大学院生のために開講されているコースの中から取らねばならない。なお、大学は大学院生の個々の研究水準を高めるために、研究ゼミナールを設けなければならない。

以上が54年報告における大学院教育基準の概要であるが、次の64年基準と比較すると、内容が簡潔で叙述も短い。64年基準は各項目ともにやや詳細で解り易く規定されており、54年基準では触れていない点にまで言及している。基本的内容においては、ほとんど修正がなされていないので、例によって重複の嫌いはあるが、比較のためにその大要を掲げることとする²⁰⁾。

2. 64年基準

A. 大学院教育の目的. 会計職としての任務の恒常的な拡大や複雑化が進行しつつある現代ビジネス界の中で、会計分野において最高のレベルで成功するためには、学部終了後もなお教育を受けることが望ましい。従って、入学資格のあるすべての学生に対して、大学院研究が可能な限り奨励されるべきである。

大学院教育は、多くの理由によって本来、学部のように画一的な同水準の計画を設定することは不可能であるし、またその必要もない。その理由は、たとえば、個々の学生が学部において修得した基礎的知識の程度が様々であるので、コースを選択せしめるに当って、レベルに変化のある計画を設けることが必要であるし、また、大学の会計学教授・公共会計職・企業会計職・経営サービス会計職・官庁会計職等の様々の会計職分野に入ろうとする学生に対して、それぞれの職種に応じ、重点の置き方や程度を異にする教育計画を設けなければならないからである。さらに、同じ修士コースでも、博士号までの取得を目標にして、大学院を続ける学生のために計画された修士コース計画と、修士号の取得のみを目標とするコース計画とでは、かなりの相異点が存在するのである。次に示す教育目的は、大学院教育計画の立案に際し、指針として役立つであろう。

- (1) 適切な研究・調査の方法論や、研究成果の相互の交流を通じて、重要な研究が実施できるように、学生の能力を開発すること。
- (2) 会計学の選択した分野について、高度の洞察力を与え、学生の選んだ会計職種に入るための準備をなすよう仕向けること。
- (3) 会計概念に関する理論・文献・論争を、ハイ・レベルにおいて、し

かも広範囲にわたり、学生に経験させること。

(4) 会計とそれを除くビジネス分野との密接な関係、および会計とビジネス以外の分野との関係を、より進んだ大学院レベルのコースを通じて、学生に十分理解せしめること。

(5) ビジネス以外の研究が、教育上必要であると判断される場合には、かかる研究を一つまたはそれ以上実施する機会を学生に与えること。

B. 大学院カリキュラム基準. 上に述べた目的を達成するために、基準をそれに合わせる必要がある。即ち、会計学に関する大学院カリキュラムは、次のごとき基準に基づかなければならない。

(1) 学位取得に必要となる全大学院研究の少なくとも $\frac{1}{2}$ は、会計学分野の研究でなければならない。同時に、学生は大学院研究の全部を会計分野で行なってはならない。

(2) 教育計画の実施に当っては、ビジネスないし会計分野の博士号と同分野における実務経験を有し、さらに研究をハイ・レベルで指導できる能力を兼備した高級教職員を用意しなければならない。

(3) 大学院学位取得のために必要となるすべての研究は、大学院生のみが開講されているコースから選ぶことを原則とする。修士号取得の場合は、それに必要となる研究の少なくとも $\frac{2}{3}$ は、これらのコースから選ぶべきである。もしも、卒業論文が課せられていたり、あるいは学生がそれを選択した場合には、卒論は学位取得単位に含まれる。

(4) 大学院研究の性格や内容についての特色は、学生がそれぞれの研究を、個性的にかつ自主的に行なう点にある。しかも、それらの研究をハイ・レベルで実施することである。

3. 大学院教育計画の比較検討

以上が両報告における大学院教育基準の大要であるが、まず最初に、教育目的として述べられている内容を考察してみよう。両者に共通している基本的内容は、次のようになる。第一に大学院においては、方法論等を扱って、学部で修得した会計に関する知識・能力の拡大・発展をはかり、高度の洞察力を養成

する。第2に研究態度としては、あくまで自主性の発揮を重視する。第3に会計概念について、その高度の理論・構造・適用などの諸問題に対する理解を徹底せしめるために、文献・資料のみならず、討論とかゼミナールのような研究方法を体験せしめるといった三点にまとめることができよう。

しかし、64年基準においては、以上の他に、目的概念を発展せしめて、会計コースと会計を除いた他のビジネス・コースとの関係、または、会計と非ビジネス・コースとの関係を、より深めることの重要性を特に追加して説いている。そして、そのためには、少なくとも非ビジネス領域の研究を、必要に応じて一つ以上実施することを基本としているのである。これは、現代的会計職に要請されるその任務が、拡大化複雑化の方向に変動しつつあり、それに対応するために、豊富な知識と経験とともにより一層の幅広い教養を必要とするに至ったからである。

カリキュラム基準に関しても、その基本的思考はほとんど修正されておらず、共通している内容が多い。ただ、唯一の修正点は、修士課程におけるコースの選び方である。54年基準では、会計分野の研究の50%は、大学院専用コースより選ばなければならないとなっている。その意味は、半分は学部講座を取ってもよいということであろう。64年基準においては、「会計分野の」という詞は入っていないが、要するに、修士号取得に必要な研究の少なくとも2/3は、大学院専用講座から取らなければならないと修正されている。これは時代の要請に応じて、大学院における研究レベルを、より高度なものにする必要があったからであると思われる。

VII 5年制の会計教育問題

最後に会計教育の年限問題に関して触れておくことにする。64年基準の学部カリキュラムの中で、会計教育を完遂するには、5～6年の年限が望ましいと述べている点は、既に示したところであるが、実は54年基準においても、大学院教育基準の冒頭で、この問題に言及している。このようにアメリカにおいては、1950年代の頃より70年代に至るまで、会計専門職としての基礎能力を養成

するには、4年間の大学教育では不十分であるとする意向が、A. A. A. に限らずアメリカ公認会計士協会 (AICPA) 等においても、一般に認識されている。たとえば AICPA が1969年に発表している「CPA になるために必要な教育と経験に関する委員会の報告書」(The Report of the Committee on Education and Experience Requirement for CPAs) の中で、公認会計士となるために必要となる教育と実務経験にふさわしい協会の教育政策が10項目にわたって勧告されているのである²¹⁾。

この委員会は、その長がハスキンス・アンド・セルズ会計事務所のパートナーを務めていた Elmer G. Beamer 氏であったので、ビーマー委員会と呼ばれている。このビーマー委員会の勧告内容に対して、カリフォルニア大学の Moonitz 教授が、この10項目全部を資料として掲げ、論評を加えているが²²⁾、ここで、それら全部の内容と Moonitz の批判を紹介する余裕がないので、その中で、教育年限に関して述べられている第3・第4・第7の項目だけを示してみよう。それらは次のとおりである。

「第3、少なくとも5年間の大学における学習が、CPA にとって共通の知識体系を体得するのに必要である。この点は会計士の教育上、欠くことのできない必要条件 (the educational requirement) である。この条件に合致する者は、CPA 資格検定試験に際して、実務経験は何ら要求されない。

第4、各州はこの5年間の教育計画を1975年までに採用すべきである。それが有効になるまでは、過度的な代替法 (transitional alternative) として、4年間の学部学習と、1年間の資格検定のための実務経験を要することにする。

第7、学生の実務実習制度 (student internship) は望ましいものであり、それは教育計画の一部として、奨励されるべき制度である。²³⁾」

このように、学習年限が5年に延長された場合には、ビーマー委員会は4年後に学士号を、その1年後に修士号を認めようというのであるが、この点に関しては Moonitz も賛意を表している。その場合の5年制カリキュラムにおいては、一般教育に全学習時間の40%を当て、会計以外のビジネス関係科目には35

％，残り25％を専門技能としての会計諸科目に配分するのがよいと提案している²⁴⁾。

しかしながら，この問題に関して各教育機関から出された意見は，一般に賛否両論が半ばし，結局，年限の点では，ビーマー委員会の提案は，多数の支持を得ることができなかった。実は，1971年に前掲のハスキンス・アンド・セルズ会計事務所の創立75周年を記念して，「高等教育と会計専門職業」と題するシンポジウムが開催されたのであるが，そこで5年制問題も討議されている。この討論会の内容をまとめて，ワシントン大学の Porter 教授が，要約報告書²⁵⁾を作成しているが，この報告書によって，上記の事情が理解されるのである。

その賛同を得られなかった多くの理由の中から，重要な点を2～3あげてみれば次のとおりである²⁶⁾。

- (1) A. A. A. の範囲に関する委員会が早期に述べているように²⁷⁾，会計教育計画をより効果的に作成するためには，その工夫のいかんによって，4年間の計画でも十分可能であること。
- (2) 5年間の教育計画は，学生に財政的負担を余分にかけることになるので，学生が5年制を望まないこと。同時に，大学側にとっても財政面が圧迫されること。
- (3) 5年間の計画で提案されている教育内容の中には，企業内訓練などによって，効果的に指導できる部分があること。

かくして，ビーマー委員会は，1975年までに5年間教育の実施を提案したのであったが，一般的にはそれが実現の域に至らなかったのである。ところが，基準設定委員会が5年制教育を主張して以来，極く少数の例ではあるが，5年制を早くから実施し始めた大学もあったのである。ここに，その一例としてベイラー大学 (Baylor University) の5年制教育計画の概要を，この論稿を終えるに当たって示しておくことにする²⁸⁾。

アメリカの4年制大学では，卒業に必要とされる総授業時間数は，通常，120 セメスター時間が標準とされている。ベイラー大学の経営学部では，1958年の9月の新学年度から，会計学士号 (Bachelor of Accountancy—B. Acc.) の学位

制度を導入し、卒業資格基準を 150 セメスター時間とした。当然のことながら、この基準では 4 年間に完了できない。その教育計画は次のような方法によって運営されるのである。

会計専攻を希望する学生には、通常の 4 年制コースの間に、各学期ごとに週 17~18 時間ずつ学習させることにして、4 年の期間を超過する授業時間部分が一つの学期内に収まるように配慮し、経営学士号 (Bachelor of Business Administration-B. B. A.) と B. Acc. の両方の学位を完成せしめるようにした。このような方法で、会計に関して必要な知識・技術体系と、一般普通教育の両面を、満足できる程度に充実させることができた。こうしたカリキュラムの修正の結果、会計専攻学生は、B. B. A. に必要とされる単位の上に、精々 25 時間程度を履修すれば、B. Acc. も取得できることになったのである。

そこで、バイラー大学の 5 年制カリキュラムの特色と思われる点を整理し、さらに科目関係を示してみれば次のようになる。

- (1) 会計専攻学生は、B. B. A. を取得するのに必要となる全科目を、完全に履修すること。
- (2) 全学習時間として、150 時間の単位を確保しなければならない。その中には体育も含まれる。また各会計学生の教育課程には、会社財務論、投資分析論、穿孔機実習 (Punch Card Machines) 等の科目が、必ず含まれていなければならない。その上に一般保険論 (General Insurance) か、または官庁財務論 (Public Finance) のいずれかを含むものとする。
- (3) その他、会計諸学については、次の科目を必修とする。

初級会計 (Elementary Accounting)	8 時間
中級会計 (Intermediate Accounting)	6 "
原価計算 (Cost Accounting)	6 "
連邦税務会計 (Federal Taxes)	4 "
監査論 (Auditing)	4 "
上級会計理論と会計問題 (Advanced Theory and Problems)	6 "
会計組織論 (Accounting Systemes)	3 "

資金会計論 (Fund Accounting)

3 時間

実務実習または特別研究(Accounting Internship or Special Study) 3 //

VIII あとがき

以上、アメリカの大学における会計教育基準について、1954年に A. A. A. の基準設定委員会によって、初めて公表された基準内容と、1964年に同じ A. A. A. の教育基準委員会によって報告された教育基準とを比較し検討して来た。これによって、それぞれの時代を背景とする会計教育内容の改善の方向を察知することができたのである。それを一言でまとめて表現すれば、会計教育基準が、64年報告に至って、一般教養教育および一般ビジネス教育を、より一層重視し、かつ充実する方向に発展したと言えるのである。それは、64年学部カリキュラム基準の各教育領域の比率の変化にも現われているし、高度の専門研究を内容とする大学院カリキュラムにおいてさえも、64年基準では、非ビジネス領域の研究を、必要に応じて課している点で明らかである。

もともと、公認会計士とか公共会計士という職業は、医師や弁護士などと同様に、専門職業の一つとして、高度の学問的背景に支えられ、社会的に高い地位を維持している職業である。しかしながら、このような会計専門職は、他の専門職業とは異なって、ビジネスや会計を業務とするだけに、常に経済社会の変動による影響を受け易く、しかも、そのような変化に敏速に対応できなければならない。

他方、近年における経済の急速な成長と、コンピューターの普及による情報革命は、会計職の専門的サービスの範囲と複雑性をますます増大せしめ、それに伴って、社会が会計職に要求する能力も、また幅広い高度のものに変化するに至った。即ち、現代における有能な会計職は、単に会計に関する専門的な新しい知識・技術に精通しているだけでなく、常に、時代に即応した高度の教養と豊富なビジネスに関する知識を兼備した者でなければならない。このような認識こそが、会計教育基準を改良・発展せしめた一大要因であったと言い得るであらう。

- 注 1) “Report of the Standards Rating Committee,” *The Accounting Review*, Vol. 29, January 1954, pp. 38—44.
- 2) “Report of the Committee on Educational Standards,” *The Accounting Review*, Vol. 39, April 1964, pp. 447—456.
- 3) “Interim Report of the Standards Rating Committee,” *The Accounting Review*, Vol. 26, January 1951, pp. 19—21.
- 4) “Undergraduate Curriculum Study: Report of the Task Committee on Standards of Accounting Instruction,” *The Accounting Review*, Vol. 31, January 1956, pp. 36—42.
拙稿「アメリカの大学における会計教育」城西経済学会誌，第14巻第2号，p. 87 参照
- 5) “A Report of the 1964—67 American Accounting Association Committee to Compile A Revised Statement of Educational Policy,” *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLIII, 1968, pp. 52—124.
山田勇治著「会計教育論—会計専門職業を中心として—」創成社，昭和54年6月，pp. 55—63.
- 6) The Standards Rating Committee, op. cit., p. 39.
拙稿，前掲論文，p. 94.
- 7) The Standards Rating Committee, op. cit., pp. 38—39.
- 8) The Committee on Educational Standards, op. cit., p. 449.
- 9) The Standards Rating Committee, op. cit., p. 41.
- 10) The Committee on Educational Standards, op. cit., p. 450.
- 11) ibid., p. 451.
- 12) The Standards Rating Committee, op. cit., p. 43.
- 13) The Committee on Educational Standards, op. cit., p. 452.
- 14) ibid., p. 453.
- 15) The Standards Rating Committee, op. cit., p. 40.
- 16) The Task Committee on Standards of Accounting Instruction, op. cit., pp. 37—38.
- 17) “Trends in Undergraduate Accounting Education: Report of the Committee on the Scope of the Four Year Accounting Major,” *The Accounting Review*, Vol. 35, April 1960, p. 204.
- 18) The Committee on Educational Standards, op. cit., p. 453.
- 19) The Standards Rating Committee, op. cit., p. 44.
- 20) The Committee on Educational Standards, op. cit., p. 455.

- 21) “The Report of the Committee on Education and Experience Requirement for CPAs,” AICPA, March, 1969.
矢部浩祥, 「会計教育に関する主要文献紹介」, 月刊「企業会計」昭和48年2月号, pp. 102—103.
- 22) Maurice Moonitz, “The Beamer Committee Report—A Golden Opportunity for Accounting Education,” *The Journal of Contemporary Business*, University of Washington, Vol. 1, No. 1, winter 1972, pp. 1—9.
- 23) Maurice Moonitz, op. cit., p. 9.
- 24) ibid., p. 2.
- 25) W. Thomas Porter Jr., “A Summary Report on the Haskins & Sells 75th Anniversary Symposiums,” 1971.
山田勇治著, 前掲書 pp. 21—31.
- 26) 同上, p. 27.
- 27) The Committee on the Scope of the Four Year Accounting Major, op. cit., p. 205.
- 28) Baylor University, “Bachelor of Accountancy Program,” *The Accounting Review*, Vol. 34, January 1959, p. 36.

(昭和55年1月)